

Audience publique du 4 mai 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24363 du rôle et déposée le 7 mai 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., avocat à la Cour, demeurant à F-..., élisant domicile en son cabinet sis à L-1450 Luxembourg, 5, Côte d'Eich, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 février 2008 (n° C 14131 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, émis en date du 22 février 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédits bulletins d'impôt ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 septembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2008 par Maître ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions et bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Claude DERBAL et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 avril 2009.

A défaut de déclarations d'impôt déposées par Monsieur ..., le bureau d'imposition Luxembourg 10 de la section personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à son égard en date du 22 février 2007 les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005 sur base d'une taxation d'office des revenus, qui retinrent une cote d'impôt de 11.673 € pour l'année 2002, 15.568 € pour l'année 2003, 19.463 € pour l'année 2004 et 23.358 € pour l'année 2005.

Par lettre du 25 mai 2007, Monsieur ... introduisit une réclamation, qualifiée de « recours gracieux », auprès du bureau d'imposition Luxembourg 10 contre lesdits bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003, 2004 et 2005, ensemble avec les déclarations de

l'impôt sur le revenu des années afférentes, réclamation qu'il compléta par courrier du 29 mai 2007 en ce qui concerne l'année d'imposition 2002.

Par décision du 6 février 2008 (n° C 14131 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta la réclamation de Monsieur ... comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 29 mai 2007 par Monsieur ..., demeurant à F-..., ayant élu domicile à Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005, le bulletin de fixation des avances trimestrielles, tous émis le 22 février 2007, ainsi que pour introduire un recours hiérarchique formel contre la fixation de suppléments pour dépôt tardif de déclarations d'impôt ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes (CE 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ;

Qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années contestées, la réclamation contre le bulletin de la fixation d'avances et le recours hiérarchique formel étant disjoints pour être vidés séparément ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (CE. Arrêts du 11.4.1962, n° 5742 ; du 13.12.1968, n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;

que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de moins de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 mai 2008, inscrite sous le numéro 24363 du rôle, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 6 février 2008 et, en ordre subsidiaire, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002, 2003, 2004 et 2005.

L'Etat se rapporte de prime abord à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du recours en réformation en la pure forme ; quant au recours subsidiaire en annulation, il soulève l'absence de pertinence de celui-ci ainsi que son irrecevabilité, un recours en annulation n'étant admis que dans les matières où la loi n'organise pas d'autre recours.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 6 février 2008, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation formulé à titre subsidiaire.

La même conclusion s'impose en ce qui concerne le recours introduit en ordre subsidiaire contre les bulletins de l'impôt sur le revenu, l'ordre de subsidiarité lui conféré par le demandeur, avocat et dès lors spécialiste de la postulation, dénotant l'intention de voir ce recours analysé par le tribunal qu'au cas où le recours introduit en ordre principal devait être déclaré irrecevable.

Quant au fond, le demandeur, à l'appui de son recours, soulève d'abord des moyens relatifs à la légalité extrinsèque des bulletins, et plus particulièrement relatifs aux modalités de leur notification et de leur forme, pour ensuite, en ce qui concerne la légalité intrinsèque de la décision directoriale déferée, reprocher en substance au directeur de ne pas avoir tenu compte

de ses déclarations jointes à ses réclamations, et ce en violation notamment des paragraphes 204, 217, 243, 244 et 258 AO ainsi que du principe de légitime confiance.

En ce qui concerne les modalités de notification des bulletins objets de la réclamation adressée au directeur, Monsieur ... explique que comme il exerce une profession libérale au Luxembourg mais a son domicile civil et sa résidence en France, il relèverait de l'attribution du bureau d'imposition Luxembourg 10, compétent pour les contribuables non résidents, résidant à l'étranger, à l'exception des contribuables salariés résidents en Allemagne et en France, au lieu du bureau d'imposition Luxembourg 2, compétent entre autre pour les avocats et les notaires de la Ville de Luxembourg.

Or, partant du constat que les bulletins en cause lui ont été envoyés à l'adresse où il exerce son activité professionnelle, au lieu de l'adresse étrangère de son domicile civil, il considère que lesdits bulletins ont fait l'objet d'une notification erronée et irrégulière, de sorte à ne pas avoir d'effet à son égard. Il sollicite dès lors l'annulation desdits bulletins et, par voie de conséquence, l'annulation de la décision subséquente du directeur.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, estime qu'il résulterait clairement des éléments du dossier que le demandeur aurait toujours fait croire que son domicile légal professionnel serait identique à son domicile légal civil ; à défaut du demandeur d'avoir veillé à son immatriculation régulière au répertoire national des personnes où son adresse française n'a jamais été régulièrement inscrite, le bureau d'imposition n'aurait de toute façon disposé d'aucune autre adresse que celle à Luxembourg, l'adresse française du demandeur ayant en tout état de cause été inconnue lors de l'émission des bulletins d'impôt litigieux.

Il relève par ailleurs que tant la réclamation du 25 mai 2007 que les autres courriers adressés par le demandeur au bureau d'imposition comportent en entête exclusivement l'adresse à L-1450 Luxembourg, 5, Côte d'Eich, en l'absence de toute autre référence à l'activité professionnelle du demandeur.

Par ailleurs, même pour le cas où le tribunal retiendrait que la notification des bulletins d'impôt litigieux par le bureau d'imposition aurait été irrégulière, il y aurait néanmoins lieu de tenir compte des dispositions du paragraphe 246 (2) AO aux termes desquelles, un recours pourrait être introduit par le contribuable dès le moment où la décision qu'il veut attaquer existe légalement, c'est-à-dire qu'elle a été arrêtée définitivement (« *aktenmässiges Vorliegen* »), même si celle-ci n'a pas encore été notifiée dans les formes légales, dès que le contribuable a acquis connaissance d'une manière ou d'une autre de l'existence de cette décision. Monsieur ... ne contestant en tout état de cause pas avoir reçu et pris connaissance des bulletins du 22 février 2007, il serait également établi que la notification éventuellement irrégulière ne lui aurait pas causé de grief.

Le demandeur, dans son mémoire en réplique, persiste à soutenir qu'à défaut d'élection de domicile en son cabinet antérieurement à la notification des bulletins, il aurait appartenu à l'administration des Contributions de lui notifier ses bulletins de taxation à son adresse personnelle privée et que l'omission de remplir cette formalité substantielle légale les entacherait de nullité. Il relève par ailleurs, d'une part, que l'administration des Contributions avait parfaitement connaissance de l'adresse de son domicile privé, ce qui serait établi par une pièce figurant au dossier fiscal et par le fait qu'il relève du bureau d'imposition Luxembourg 10, compétent pour les contribuables avocats non résidents. Monsieur ... souligne, en ce qui concerne plus particulièrement ce dernier constat, que si l'argumentation de l'Etat devait être

suivie, il devrait relever du bureau d'imposition Luxembourg II, compétent pour les contribuables avocats résidents, de sorte que les bulletins litigieux auraient été établis par un bureau d'imposition incompétent.

Au-delà de toute question ayant trait à la régularité formelle de la notification des bulletins d'impôt, il est constant en cause que Monsieur ... a acquis directement connaissance de l'existence des bulletins, lesdits bulletins lui ayant en effet été notifiés personnellement, la question se posant en l'espèce étant seulement de déterminer, entre deux adresses du demandeur, à savoir son adresse privée et son adresse professionnelle, laquelle des deux adresses devait servir d'adresse de notification. Même à admettre un défaut ou une irrégularité de notification, il y a lieu de retenir qu'une irrégularité, voire un défaut de notification valable d'un bulletin d'imposition ne conditionne pas pour autant son existence juridique, mais uniquement son efficacité à travers la force exécutoire qu'elle lui confère. En effet, le paragraphe 91 AO érige le bulletin d'imposition non pas en un acte réceptif n'ayant d'existence juridique qu'à la condition d'être notifié à son destinataire, mais seulement en un acte ayant une existence juridique propre, sa notification ne conditionnant que ses effets au stade de l'exécution, c'est-à-dire au niveau des obligations de paiement à charge du contribuable¹, conclusion que le demandeur lui-même semble d'ailleurs partager de par ses développements page 4 de sa requête introductive d'instance.

Il s'ensuit que l'éventuelle notification irrégulière ne saurait avoir pour conséquence la nullité des bulletins².

Le demandeur met ensuite en exergue le fait que si les bulletins litigieux mentionnent *in fine* que « *A défaut de déclaration d'impôt les revenus ont été taxés* », cette annotation serait anonyme, tout comme les quelques pièces versées par l'Etat ne permettraient pas de déterminer de manière directe ou indirecte l'auteur de la décision, et partant sa compétence à ce faire. Or il estime que l'omission d'indication des nom et prénom de l'auteur de cette décision, voir pour le moins d'une quelconque signature qui permettrait éventuellement de l'identifier, aurait pour conséquence que ni le tribunal ni lui-même ne seraient en mesure de connaître son identité et de vérifier s'il avait ou non pouvoir de ce faire, respectivement à défaut de pouvoir disposait le cas échéant d'une délégation de signature pour ce faire, de sorte qu'il en résulterait la violation d'une formalité substantielle de laquelle découle la nullité, voire l'inexistence des décisions en cause.

La partie étatique de son côté relève que l'« *Abgabenordnung* » ne contiendrait aucune prescription selon laquelle que les avis, informations ou bulletins adressés en matière fiscale au contribuable devraient, pour être valables, porter la signature d'un fonctionnaire déterminé de l'administration des Contributions et elle affirme qu'il résulterait « *à suffisance de droit* » des bulletins d'impôts mêmes qu'ils émanent de l'administration des Contributions directes, et notamment du bureau d'imposition compétent.

Il est certes vrai que la loi fiscale ne contient aucune prescription exigeant à peine de nullité que le bulletin doive être signé ; cependant, l'absence de prescription spécifique au

¹ Voir trib. adm. 26 juin 2000, n° 11671, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 438, et autres références y citées.

² Voir A. Steichen, Manuel de droit fiscal général, T.I, n° 970.

droit fiscal ne dispense pas le bulletin, décision administrative, de respecter le formalisme de droit commun auquel est soumis l'édition des actes administratifs en général.

Or à cet égard, un acte administratif écrit doit être signé par son auteur³ ⁴ ou, le cas échéant, par celui qui a régulièrement reçu une délégation de signature, cette obligation constituant une formalité substantielle puisque la signature atteste l'exercice d'une compétence. En effet, l'expression du consentement de l'auteur permet de distinguer l'acte véritable du simple projet d'acte, et traduit l'existence d'une véritable norme⁵, puisque ce n'est qu'avec l'apposition de la signature qu'un texte rédigé devient un acte juridique. Par ailleurs, la signature est, non seulement, un critère d'identification de l'acte, mais aussi de détermination de la compétence : la signature permet en effet de déterminer l'existence d'un acte véritable et d'identifier son auteur⁶, le signataire de l'acte ne pouvant être que l'autorité qui est légalement autorisée à l'édicter⁷.

Dès lors, une décision administrative non signée n'existe pas et ne peut produire d'effet juridique, même si elle a été notifiée⁸.

En l'espèce, force est de constater que les bulletins litigieux ne comportent ni signature, ni même une quelconque identification de leur auteur, de sorte à ne contenir ni la preuve de leur validité en tant qu'acte juridique, ni la preuve de la compétence de leur auteur, tandis que ni les pièces versées en cause ni les explications du délégué du gouvernement ne permettent non plus d'identifier l'auteur de ces décisions et, *a fortiori*, de vérifier l'éventuel caractère décisionnel impartis audits bulletins ainsi que la compétence de leur auteur pour ce faire, la seule affirmation selon laquelle lesdits bulletins émaneraient de l'administration des Contributions directes, et plus particulièrement du bureau d'imposition compétent n'étant de ce point de vue pas suffisante.

C'est par conséquent à tort que le directeur, dans la décision déférée du tribunal, a conclu à la régularité en la forme des bulletins litigieux, de sorte qu'il convient, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de constater l'inexistence des bulletins litigieux en tant qu'actes décisionnels réguliers et de déclarer *a fortiori* la réclamation introduite à leur encontre comme étant irrecevable pour être dirigée contre des actes juridiques inexistantes.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est introduit contre la décision directoriale du 6 février 2008 ;

³ TA, Marseille, 27 avril 1966, Choux, AJDA, 1966, 517, note Guérin.

⁴ Voir R. Chapus, Droit administratif général, T.1, 12 éd., 1998, n° 1317.

⁵ CE fr. 25 novembre 1931, Barthélémy, R.1020

⁶ Rép. Dalloz, Contentieux administratif, T. IV, V° Vice de forme, n° 43.

⁷ CE fr., sect.1^{er} mars 1974, Syndicat des médecins du Bas-Rhin, Rec. CE, p.157.

⁸ CE fr., 26 janvier 1951, Galy : S.1951,3, p.52.

partant, dans le cadre du recours en réformation, et par réformation de la décision n° C 14131 du rôle du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 février 2008, constate l'inexistence des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, émis en date du 22 février 2007 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 et déclare les réclamations introduites respectivement le 25 mai et le 29 mai 2007 par Monsieur ... à leur encontre irrecevable ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005 ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 mai 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,

Marc Sünnen, premier juge,

Thessy Kuborn, juge,

en présence de Arny Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert